

# リトアニアにおける会計改革

Accounting Reform in Lithuania

森 章

Akira Mori

## はじめに

1991年、これまでソ連邦を構成する共和国のひとつであったリトアニアは、ソ連邦からいち早く離脱し、ソ連邦崩壊とともに独立を回復した<sup>1)</sup>。そして、いまこの国では、計画経済から市場経済への移行が行われており、その市場経済のもとで経営活動をする企業のための新しい会計システムを構築中である。

同じような会計改革は、バルト3国を除く新生ロシアをはじめとするかつてのソ連邦を構成していた諸共和国においてもみることができる。だが、これらの国では、独立国家共同体(CIS, СНГ)を形成して経済的連携がなされ、その会計学界においても、「独立国家共同体会計・監査人協会」<sup>2)</sup> (Ассоциация бухгалтеров и аудиторов СНГ)を結成して会計経験を相互に交流しつつ会計改革がすすめられている。しかし、リトアニアでは、こうした交流はまだみられず、独自の会計改革が行われている。

では、独立回復を遂げたリトアニアでは、どのような会計改革を行っているのだろうか。この小論の目的は、あまり知られていないこの国の会計改革を文献『Accounting in Transition』(以下では『文献』という)<sup>3)</sup>によりながらあきらかにすることにある。これは、市場経済化

1) リトアニアは面積65,200km<sup>2</sup>、人口370万の国であり、首都はビリニュスで、エストニア、ラトビアとともにバルト3国のひとつの国である。

2) 「独立国家共同体会計・監査人協会」については、[14] [15] [16]を参照されたい。

3) Accounting in Transition, The Implications of Political and Economic Reform in Central Europe, Edited by Neil Garrod and Stuart McLeay, 1996. いわゆる冷戦下では、ヨーロッパは西欧と東欧と呼ばれるふたつの体制に分割された。だが、西欧、東欧という呼び方は政治や思想を基準としたもので、冷戦後の今日では、これまで東欧と呼んでいた所は本来の地理上の基準に従って中欧と呼ばれている。『文献』では、この中欧の旧社会主義国として、リトアニア、ポーランド、チェコ、スロヴァキア、ハンガリー、スロヴェニアを挙げ、体制転換後のこれらの国の会計改革を考察している。

なお、この小論は、『文献』の第4章The reconstruction of national accounting rules in Lithuania (Jonas Mackevicius, Juozas Aliukonis and Derek Bailey)に依拠しながら、リトアニアの会計改革を考察している。

を目指す旧ソ連邦構成共和国における会計改革のひとつの事例研究でもある。

### (1)

ロシア帝国の支配下に置かれていたリトアニアは、1917年のロシア革命に乗じて独立した。だが、1940年には再びソ連邦に併合され、それは1991年まで続いた。こうした主権の喪失や回復を繰り返したこの国における会計は、その結果として、さまざまな国の会計の影響をうけることになった。たとえば、17世紀末から1918年までの間に、リトアニアの西南地方では1673年のフランス商業条令が、また、クライベタ沿岸地方では1897年のプロイセン商業条令が、そして、その他の所では1857年のロシア商業条令がそれぞれ採用された。さらに、1920年から1939年までに、ポーランドの管轄下にあったビリニュス地方には、ポーランドの会計実践が導入され、1934年のポーランド商業条令が採用された。

このため、1918年から1940年までの国が独立した束の間の20年間で、リトアニアで会計システムを自主的に創出できる機会であった。この時期にたとえば、1924年、リトアニア国会(parliament, seimas)は会計法令(Accounting Act)を採択した。それは、営利事業を①貿易、②工業、③金融、④単一会社に分類し、その義務となる会計記録の基本内容を規定した。この法の目的は主として徴税のために会計を役立てることであった。両大戦間の時期には、この国の著者による会計教科書も著され、会計専門家の養成のための課程が6校の商業学校で設けられた([2] 43頁)。

### (2)

1940年(ソ連邦への併合)から1990年(ソ連邦からの離脱)までの時期のリトアニアは、①会計の国家規制の中央集権的指導、②会計の理論と方法の政治化を特徴とするソビエト会計が採用された<sup>4)</sup>。

概して、ソビエト会計システムは、国民経済の中央集権的計画化と統制、国家財産の保全に必要な情報を得るために構築されていた。このため、会計手続きや財務諸表はモスクワの中央政府機関(ソ連邦の財務省、国家統計委員会、国家計画委員会など)によって規制されていた。ソ連邦を構成する共和国レベルにあるこれらの同じ機関は、ソビエト会計を普及・宣伝するための唯一のチャンネルとしてのみ存在した。また、会計実践が会計理論と経済法よりも共産党とソビエト政府の政策に一致している場合には、現実の経済活動にとってより有益な会計システムを採用することは不可能であった。

4) ソビエト会計の特徴とその限界については、[7] [8] [16] を参照されたい。

ソビエト会計の主要な機能は、国民経済計画の統制と達成、社会主義財産の保全であった。そして主としてこの目的のために、会計と統計の双方のデータ処理システムから得た膨大な量の情報が活用されたが、この情報の僅か20%のものが個々の企業の課題や目的設定のために利用された。個々の企業は国民経済計画の意思決定プロセスの外に置かれ、国家計画遂行の場として位置づけられた国有企業に対しては、主として国民経済計画遂行のための日常的な業務的管理のみが与えられた。こうした理由から、会計手続きや財務諸表様式などは全社会的に統一化、標準化、単一化された。国民経済計画の策定のための会計データの収集とその計画遂行のための統制機能を安易に実行できるようにしたのである。ひとつの例を挙げれば、リトアニアの企業の約80%は、ソビエト会計実践で1940年代初期に開発された集計表式仕訳指図書形態 (journal-voucher form, журнально-ордерная форма)<sup>5)</sup> という帳簿組織を採用し、そしてその78%は、67の集権化された集中経理事務センター<sup>6)</sup> で会計業務を処理していた。こうした状況下で、集計表式仕訳指図書形態の採用により会計業務の大部分は人の手作業で行っていた。他方、コンピュータの利用の機会も与えられていたが、それはデータの集約という高いレベルで利用されていた。

また、リトアニアの企業の僅か7%は、これまたソビエト会計実践で開発された、西側の標準原価計算に類似するノルマ原価計算 (normative method of costing, нормативная калькуляция)<sup>7)</sup> を1960年以降採用していた。この原価計算は経営管理にとっての良き用具であったが、同時に、ローカル企業にとっての経営上の必要性を十分に満たすものではなかった。その必要性を顧みないという国の政治的志向もあったからである。リトアニアの会計発展には国の政治的アプローチが影響していたのである。こうした理由で、1970年頃から、多くの主要な専門家による会計システムの再建のための論議が開始された。それは、経営上のデータ処理の拡大と原価計算の改善による会計の情報機能を重視しようとするものであった。そして、この問題が、1980年代を通してのリトアニアにおける最も固有の研究と論議の主題であった ([2] 44～45頁)。

### (3)

1945年から1990年の間、リトアニア経済は、ソ連邦を構成するひとつの共和国として、ソビエト経済に完全に結合していたし、それ故にルーブル圏の一部であった。主要な原材料とエ

5) 集計表式仕訳指図書形態については、[13] を参照されたい。

6) それは1センターに対して平均40企業ということになる。なお、集中経理事務センターについては、[18] を参照されたい。

7) ノルマ原価計算については、[6] を参照されたい。

ネルギーの唯一の拠り所はソ連邦のその他の共和国であり、また、これらの共和国に対してリトアニアは輸出の90%を行っていた。こうした経済のもとで、モスクワの産業省によって直接管轄されていた約600の連邦企業が、リトアニアの国民経済活動の60%をあげていた。そして、民営化の最初の段階においては、これらの企業に対するその所有のリトアニア主権を主張することであった。この段階においては、それは1992年夏までにこの民営化プロセスを完了することを計画していたが、これらの企業の約1/3のものが国または公共の株式会社に転換した。

リトアニアにおける民営化は、1991年2月の国有資産第1次民営化法令(Act on the Initial Privatization of State Property)から本格的に着手された<sup>8)</sup>。この国有企業の脱国家化は、①個人企業(sole proprietor)の導入のための小企業の公的な承認、②投資バウチャー(investment vouchers)による大・中規模の企業の株式の公募であった。投資バウチャーはすべての市民に対して無償で支給された。くわえて、若干の国有企業はハード・カレンシーで売却された。

1992年1月、民営化法令を改正して、投資信託会社の設立が認められた。ポートフォリオ・マネジメントを行うこの会社は、自己の株式と投資バウチャーとを交換することになった。そして1993年7月までに、350の投資信託会社が登記された。1993年末には、8,250の国有企業が存在していたが、そのうち5,582社が民営化プログラムに含まれた。そして1993年7月末までには、2,086の国有企業が公募によって民営化された。くわえて、それ以前に、小売業、消費者サービス業および小企業がほぼその民営化を完了した。

また、リトアニアの国立銀行がロシアの銀行システムから離れて独立し<sup>9)</sup>、24の商業銀行が設立された。1992年10月1日から、臨時通貨として導入されたクーポン「タロン」(talonas)がその効果をもつようになり、そして、1993年6月25日から、新しい国民通貨である「リタス」(litas, 1993年7月27日現在、6.4170 Lt=£1)が導入された。1993年9月14日には、株式取引所がビリニュスに開設された。それはパリの証券取引所(Paris Bourse)をモデルにしたものであった([2] 45頁)。

#### (4)

これまでの会計単位は国有企業を中心としたものであったが、民営化後のビジネス・エンティティはつぎのようになった。<sup>10)</sup> すなわち、①個人企業、②合名会社、③合資会社、④国有企業、⑤国、公共および私的の株式会社である。②と③のパートナーシップにおけるパートナ

8) リトアニアの民営化の詳細な内容については、[4]を参照されたい。

9) 他方、ロシアでも1991年11月、ソ連邦の銀行システムからロシア国立銀行が独立した([5] 178頁)。

一の最大数は20人であり、⑤の私的会社の株主（従業員の株主を含む）は50人以下となる。株式は株式取引所にリストされず、公売されることもない。国の株式会社は国家企業であり、その名目資本の15%以上を株式として発行する。国と政府は会社の株式資本の50%をもつ。

株主50人以下、従業員200人以下の場合には、オブザーバー会議（council of observers）を設ける必要はない。その他の場合には、会社は取締役会とオブザーバー会議の双方を必要とする。会議のメンバーの2/3は株主総会によって、1/3は従業員会議によってそれぞれ選出される。オブザーバー会議は、取締役会の業務、財務的資源の利用、生産と経営の組織、資本の収益性、業務報奨、減価償却費の合理性などを監視し分析する権限をもつ。くわえて、この会議は財務計画の策定、会計帳簿の点検を行う。このシステムはポーランドの会社法の影響を受けている。

すべての会社は、法に従って会計を行う会計主任を採用する。また、すべての公共企業は、4年を越えない期間で株主総会において監査人を選出しなければならない。監査人は、年度貸借対照表、財政帳簿や記録などを点検（review）し、その結果を株主総会あるいはオブザーバー会議のいずれかに報告する。公共企業とは別に、商業銀行は、監査される年度貸借対照表を作成し、それを5月1日までに官報に公表する（[2] 46頁）。

#### (5)

独立の回復そしてそれに続く民営化と市場経済化は、新しい企業会計の構築を可能にしていた。では、この会計改革はどのようになされていったのであろうか。

まず、国家統計局内の会計と報告書の部局が会計改革のための責任をもつことになった。しかし数カ月後、この部局は閉鎖され、同じような部局が財務省内に設置された。だが、部局を構成する成員数は少なく、しかもその個々の成員は市場経済における会計経験にも欠けていた。このため、会計改革に対する責任は、「リトアニア会計・監査人協会」（Lithuanian Accountants' and Auditors' Association, Lietuvos buhalteriu ir auditoriu asociacijos, LBAA）が負うことになった。このLBAAは、会計に関心をもつ人々のために、1990年9月7日に設立された。協会は、つぎのような新しい会計条令の草案の作成に着手した。すなわち、①市場経済のために必要な会計原則、②会計のために必要な国家規制の程度、③企業自身の会計方針を決定するためのその範囲である。

これらの問題が論議された後、1991年12月17日には、政府は会計と報告書の組織化に関するNo.564決定（Resolution No.564 on the Organization of Accounting and Reporting）を承認し、

10) 民商一元主義を採っているロシアでも、民法典〔第1部〕（1994年10月21日ロシア下院採択、1995年1月1日施行）によって、新しい法人形態が定められている [9]。

1992年6月18日には、会計原則に関する法 (Law on the Principles of Accounting) が国会を通過した。

前者の決定では、つぎの事柄が規定された。

- ①リトアニアのすべての企業は、定められた規則とオーソライズされた文書に基づいて、財務諸表を作成するに必要な一般帳簿を保全すること。
- ②企業会計は、国家統計局、国家税務監督局および利害関係者によって利用され、契約の法的基礎を確実にするような情報を確保できるように組織すること。
- ③会計規制の規則は、国際会計基準に沿ってリトアニアの実務に導入し、その実務を徐々に替えていくこと。

会計改革に責任をもつ財務省は、国際会計基準 (IAS) で会計手続きを調整することにした。その際、まず最初に参考にした国際会計基準は、IAS1「会計方針の開示」、IAS2「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示」、IAS5「財務諸表に開示すべき情報」、IAS7「財政状態変動表」であった。

後者の会計原則法令 (Act on the Principles of Accounting) では、財務会計は国家規制を受けるが (第1条)、内部会計 (管理会計、原価計算) は個々の企業の権限に委ねられる (第4条) ことを規定した。そして2条との関連で、特別作業グループ (リトアニア会計・監査人協会、ビリニュス大学の会計部門、財務省の会計と報告書の部局からなるもの) が、会計の一般原則のプログラムを作成することになった。それは、①資産評価規則、②収入と支出の記録規則、③固定資産、投資、有価証券、現金および負債の照合規則、④財務諸表の作成と提出規則、⑤ヒナ型勘定科目表、⑥小企業のための文書確認である。そして、これらの提案は1992年10月に政府へ具申された。また、監査人の資格や外部監査の機能を定めた提案が財務省に提出された。財務省は1992年6月に貸借対照表と損益計算書の新しい様式を導入した。

1993年2月24日、政府は簡略的会計システムの採用に関する No.107 決定 (Resolution No.107 on applying the Simplified Accounting System) を承認した。この簡略的会計システムは、個人企業、そして会計期末に従業員50人以下の合名会社、合資会社のために採用される。このシステムのもとでは、独立した会計部門が設置されなくともよく、しかも複式簿記の採用が義務付けられず、会計は現金主義で行うことになる。だが、これらのビジネスは行政機関に対して自己の利益率を申告する。

市場経済で活動するリトアニア企業のための会計システムを創出する目的で、リトアニア・ベルギー作業グループが財務省によって設置された。このグループの1993年5月4日付の報告書では、新しい勘定科目表が示された。それは勘定科目表を10進分類法に基づいて作成されており、クラス1からクラス5までには貸借対照表のための勘定が、クラス6とクラス7には損

益計算書のための勘定がそれぞれ配置されている。また、財務諸表は、注記を伴った①貸借対照表、②損益計算書、③キャッシュ・フロー計算書であるとしている（[2] 47～48頁）。

(6)

1992年6月18日に採択されたさきの会計原則法令は、すべての種類のマイクロ・エンティティで採用される。つまり、この法は個人企業、合名会社、合資会社、国有企業および国、公共、私的の株式会社に対して適用される。また、非営利活動に携わるすべての組織、国庫から融資を受ける組織に対しても適用される。

施行日は明記されていないが、法令は1993年1月1日（推定日）から採用される。全体で24条からなるこの法令には、かつてのソビエト会計が投影している。それはつぎの内容を定めた以下の条項にみることができる。すなわち、第8条 企業代表者による会計主任の任命と解任。従業員を拘束する会計主任の指示。第9条 取引の記録。第10条 信憑性ある原始的証憑書類の特質。第11条 原始的証憑書類に対する個人責任。第13条 禁じられた未公認の財務諸表の提出。第17条 棚卸。第19条 誤りの訂正。第20条 帳簿の保存。第21条 紛失した証憑書類。第24条 会計状況に対して法的責任をもつ企業代表者。

上記の条項に規定されている内容は、小さな意義しかもたない会計管理的な事柄であり、会計規制に入らないものが多い。他方、重要な意義をもつ事柄、たとえば採用する会計方針などは、僅かふたつの条項で規定されている。ひとつは固定資産と棚卸資産の評価（第16条）であり、もうひとつは収益の認識（第18条）である。だが、重要な事柄が欠如しているということとは、それを個々の企業の判断に任せるということではない。

また、個々の企業に対しては内部会計システムの選択の自由を与えているが（第4条）、他方で、収益と費用のための会計手続きは政府によって規制される（第18条）。

さらに、会計に関する要請は、1990年の株式会社法令（Act on Stock Corporations）と同年の法人利益の課税法令（Act of the Taxation of the Profits of Legal Persons）にも盛られている。

1992年の会計原則法令の第3条では、政府の責任となる指向する会計方法論を準備することが規定されている。それは、EC指令および国際会計基準と関連するものとなっている。

ヒナ型勘定科目表は、政府の設定した手続きに従って適用される。ヒナ型勘定科目表のフレームワーク内で、企業はこの表に配置されているそれぞれの勘定科目を使って会計を実施する（第5条）。

第13条では、財務諸表として、①貸借対照表、②損益計算書、③財政状態変動表、④財務諸表注記を挙げている。

これらの財務諸表のうち、最後のふたつのものについては、その公表は要請されていない。

会計は、ロシア語に代わって（リトアニア内で強制的に受け入れられていたかつてのソ連邦の公用語に代わって）、国語（リトアニア語）で実施される（第4条）。合併企業や外国資本を伴うその他のビジネスにおいては、会計はリトアニア語で行われ、もし必要とするならば、外国語でも実施される（第4条）。

会計年度は設定されていないが、会計報告は各歴年度末に行うとしている（第15条）。

会計は、企業内の独立した会計部門によって、あるいは、会計サービス業、監査・コンサルタント会社によって遂行される（第7条）。国有企業は、国、公共、私的の株式会社と同様に、独立した会計部門または会計主任ポストを設置しなければならない（第7条）。しかし、会計原則法令の適用を受けるすべての企業<sup>11)</sup>においては、会計は会計主任または会計士によって実施される（第8条）。

規定の属性を満たしていない原始的証憑書類は、法的な根拠をもち認知されたものとはならない（第10条）。つまり、このような原始的証憑書類は、課税見積に際して税務官によって無視される。そして税務官は徴税を任意に算定する手続きをとる。

固定資産はその購入価額で記帳され、貸借対照表にはその取得原価と減価償却とが別個に表示される（第16条）。また、この第16条によると、棚卸資産は取得原価で記帳され、財務諸表にはその実際原価で表示される。先入先出法（FIFO）の採用も認められている。

収益は獲得の時点で認識され、費用はその支払の時期に関係なく発生時点で算定される（第18条）。このことは、実務における収益認識に対する要件とみなすことではない。なぜならば、企業は税申告の10日間に利潤税（profits tax）を前納し—これは1990年の法人利益の課税法令第12条に基づく—、債務決済が遅れるからであり、しかも収益はソビエト時代と同様に貨幣支払の受領によって認識されるからである。

第23条では、財務諸表に表示される以外の会計データは営業秘密とされている。営業秘密となる会計データは、公衆に公表されることはなく、従業員も知ることができない。こうした点については、株主に対する会計情報開示の法令（Act for the disclosure of Accounting information to shareholders）で触れられていない。したがって、このような開示は、営業秘密を包む特殊なコミュニケーションとみられている（[2] 48～50頁）。

## (7)

財務諸表は適応の行政機関に提出される。それはつぎのようになっている。

国家統計局と国家税務監督局に対して提出するもの。

①四半期貸借対照表。②四半期損益計算書。

11) この場合、個人企業も含むらしい（[2] 50頁）。



国家税務監督局に対して提出するもの。

③年度利益処分報告書。④年度キャッシュ・フロー計算書。⑤四半期利益算定書。⑥月次付加価値税 (VAT) 申告書。⑦以下の年度報告書：a. 原価報告書。b. 無形資産報告書。c. 有形資産報告書。d. 長期資産報告書。e. 資本構成報告書。f. 借入金報告書。g. オフ・バランス負債報告書。

なお、財務諸表は、企業の創設に関わった行政機関にも提出される。

行政機関に提出される前に、財務諸表はそのビジネス事業で承認される。監査は商業銀行を除いて随意行われる。ただ年度貸借対照表は、株主総会によって承認されねばならない。

会社の株主は、そのビジネス・営利活動についての情報を得る権利をもつ。経営陣は、年度貸借対照表、利益処分案および会社の活動報告書を株主総会に提出する。株主は、年度貸借対照表と経営報告書を調べコピーできる。

利益処分案にはつぎのものが示される。すなわち、①純利益、②利益からの義務的振替部分、③配当金、④積立準備金への控除、⑤取締役会とオブザーバー会議のメンバーに対する年度報酬、⑥従業員に対するボーナス支給、⑦純剰余金である。

なお、会社は、株式資本 (share capital) の1/10以上の資本準備金を純利益から積立てる。オブザーバー会議は、年度貸借対照表、利益処分および取締役会の報告書について意見を述べる。

1990年の企業登記法令 (Act on the Register of Enterprises) の第5条は、公共と私的の会社に対してその貸借対照表を登記機関に提出することを規定している。そして規定の料金を支払えば、すべての法人と自然人はそれを入手することができる。

1992年の会計原則法令では、財務諸表を広く利用可能にする措置はリトアニア政府によって定められている (第13条)。しかし、それはまだ定められていない ([2] 50～51頁)。

ここで、リトアニアの貸借対照表と損益計算書をみると、それは表1、表2ようになる。

## (8)

ソビエト時代には、会計コミュニティなるものは休止しており、会計職業も存在していなかった。会計は政府のひとつの機能として取り扱われ、モスクワの中央政府機関が会計規制を編み出していた。そして、リトアニアの会計人 (accounting personnel) は、モスクワからの会計上の指示をただフォローし、会計規制の要請に応えるのみであった。厳格な規制の採用を通して、会計人は企業の実態を模写していた。会計に対する厳しい要請は、経営上より大きな自主性を必要とする経営者の要求との軋轢をしばしばもたらした。会計業務は決まりきった仕事となり、その創造性もなくなり、そのため人気のない仕事となった。そして、会計人の低い社会的地位は、この不人気をさらに高めていた。

表1 リトアニアの貸借対照表

Balance sheet	貸借対照表
<b>ASSETS</b>	<b>資産</b>
<b>A Long-term assets</b>	<b>A 長期資産</b>
<b>I Formation costs</b>	<b>I 創業コスト</b>
1 Cost of formation and capital increase	1 創業と増資のコスト
2 Bond issue costs	2 社債発行コスト
3 Other formation costs	3 その他の創業コスト
4 Reorganization costs	4 組織変更コスト
<b>II Intangible assets</b>	<b>II 無形資産</b>
1 Research and development costs	1 研究・開発コスト
2 Rights obtained	2 取得権
3 Goodwill	3 営業権
4 Pre-paid expenses	4 前払費用
<b>III Tangible assets</b>	<b>III 有形資産</b>
1 Land	1 土地
2 Buildings	2 建物
3 Plant and machinery	3 工場設備と機械
4 Vehicles and other means of transport	4 車両その他の運送手段
5 Other fixtures, fittings, tools and equipment	5 その他の器具、備品、工具および設備
6 Leasing and similar rights	6 リースと類似の権利
7 Other tangible assets	7 その他の有形資産
8 Construction in progress and pre-payments	8 建設仮勘定と前払金
<b>IV Financial long-term assets</b>	<b>IV 長期財務資産</b>
1 Enterprises in which a participating interest is held	1 参加持分をもつ企業
1.1 Investments	1.1 投資
1.2 Amounts receivable	1.2 受取金
2 Other financial long-term assets	2 その他の長期財務投資
2.1 Treasury stock	2.1 自己株式
2.2 Other investments	2.2 その他の投資
2.3 Other amounts receivable	2.3 その他の受取金
<b>V Amounts receivable after one year</b>	<b>V 1年後に受け取る金額</b>
1 Trade debtors	1 得意先
2 Other amounts receivable	2 その他の受取金
<b>B Short-term assets</b>	<b>B 短期資産</b>
<b>I Stocks and contracts in progress</b>	<b>I 在庫品と請負品</b>
1 Stocks	1 在庫品
1.1 Raw materials and consumables	1.1 原材料と消耗品
1.2 Work in progress	1.2 仕掛品
1.3 Finished goods	1.3 完成品
1.4 Goods purchased for resale	1.4 販売用仕入商品
1.5 Immovable property intended for resale	1.5 販売用不動産
1.6 Pre-payments	1.6 前払金
2 Contracts in progress	2 請負品
<b>II Amounts receivable within one year</b>	<b>II 1年以内に受け取る金額</b>
1 Trade debtors	1 得意先
2 Other amounts receivable	2 その他の受取金
2.1 Called-up capital unpaid	2.1 未払込資本
2.2 Other debtors	2.2 その他の債権
<b>III Investments and term deposits</b>	<b>III 投資とデポジット</b>
1 Treasury stock	1 自己株式
2 Other investments and term deposits	2 その他の投資とデポジット
<b>IV Cash at bank and on hand</b>	<b>IV 現金預金と手許現金</b>
<b>C Transfer accounts</b>	<b>C 振替勘定</b>
<b>Total assets</b>	<b>資産合計</b>

Balance sheet	貸借対照表
<b>OWNERS' EQUITY AND LIABILITIES</b>	<b>所有者持分と負債</b>
A Capital and reserves	A 資本と準備金
I Capital	I 資本
1 Subscribed capital	1 引受資本
2 Uncalled capital (-)	2 未払込資本 (-)
II Share premium account	II 株式プレミアム勘定
III Revaluation reserve	III 再評価積立金
IV Reserves	IV 準備金
1 Legal reserves	1 法定準備金
2 Reserves not available for distribution	2 分配不可能準備金
3 Reserves available for distribution	3 分配可能準備金
V Profit (loss) brought forward	V 損益
1 Profit (loss) of the current year	1 当年度の損益
2 Profit (loss) of the previous year	2 過年度の損益
B Financing (grants and subsidies)	B 資金調達 (助成金と補助金)
C Provisions for liabilities and charges, postponed and deferred tax	C 負債と費用のための引当金、延期・繰延税金
I Provisions	I 引当金
1 For pensions and similar obligations	1 年金と類似債務のために
2 For tax charges	2 租税のために
2.1 Unexpected	2.1 臨時のもの
2.2 Others	2.2 その他のもの
3 Major repairs and large-scale maintenance	3 主要修繕と大規模維持費
4 Other provisions	4 その他の引当金
II Postponed taxes	II 延期税金
1 On subsidies in capital	1 資本の補助金について
2 Others	2 その他
D Amounts payable and liabilities	D 支払金と負債
I Amounts payable after one year and long-term liabilities	I 1年後に支払う金額と長期負債
1 Financial debts	1 財務債務
1.1 Subordinated loans	1.1 補助的借入金
1.2 Unsubordinated loans	1.2 非補助的借入金
1.3 Leasing and other similar obligations	1.3 リースとその他の類似の債務
1.4 Credit institutions	1.4 信用機関
1.5 Others	1.5 その他
2 Trade creditors	2 仕入先
2.1 Suppliers	2.1 供給者
2.2 Bills of exchange payable	2.2 支払手形
3 Pre-payments received on contracts in progress	3 請負品の受取前払金
4 Other amounts payable and long-term liabilities	4 その他の支払金と短期負債
II Amounts payable within one year and short-term liabilities	II 1年以内に支払う金額と短期負債
1 Short-term portion of long-term debts	1 長期債務の短期部分
2 Financial debts	2 財務債務
2.1 Credit institutions	2.1 信用機関
2.2 Other loans	2.2 その他の借入金
3 Trade creditors	3 仕入先
3.1 Suppliers	3.1 供給者
3.2 Bills of exchange payable	3.2 支払手形
4 Pre-payments received on contracts in progress	4 請負品の受取前払金
5 Tax, salaries and social security payable	5 税金、給与、支払社会保障
5.1 Tax	5.1 税金
5.2 Salaries	5.2 給与
5.3 Social security	5.3 社会保障
6 Other amounts payable and short-term liabilities	6 その他の支払金と短期負債
E Accrued charges and deferred income	E 未払費用と繰延収益
<b>Total owners' equity and liabilities</b>	<b>所有者持分と負債の合計</b>

(出所) [2] 57～59頁。引用に際しては、リトアニア語の貸借対照表項目は割愛した。

表2 リトアニアの損益計算書

Profit and loss account	損益計算書
1 Sales and services	1 売上高と役務高
1 Revenue from sales of goods	1 財貨の販売からの収益
2 Revenue from services rendered	2 提供した役務からの収益
2 - Cost of goods sold and services rendered	2 - 販売した財貨と提供した役務のコスト
1 Raw materials, consumables and goods for resale	1 原材料, 消耗品および再販用財貨
2 Services, works and research	2 役務, 作業および調査
A = Gross profit(loss)	A = 売上総利益 (損失)
3 - Operating expenses	3 - 営業費
1 Selling expenses	1 販売費
2 General and administrative expenses	2 一般管理費
B = Profit from operations(loss)	B = 営業活動からの利益 (損失)
4 ± Other operations	4 ± 営業外活動
1 Other operating revenue	1 営業外収益
2 Other operating expenses	2 営業外費用
5 ± Financial and investing activities	5 ± 財務・投資活動
1 Revenue from financial and investing activities	1 財務・投資活動からの収益
2 Expenses of financial and investing activities	2 財務・投資活動からの費用
C = Profit from ordinary activities(loss)	C = 経常活動からの利益 (損失)
6 + Extraordinary gain	6 + 特別利益
7 - Extraordinary losses	7 - 特別損失
D = Current year profit before tax(loss)	D = 税引前当期純利益 (損失)
8 - Income taxes	8 - 法人税
E = Net profit of the current year for appropriation(loss)	E = 処分用当期純利益 (損失)

(出所) [2] 60頁。引用に際しては、リトアニア語の損益計算書項目は割愛した。

会計専門家 (accounting specialist) は会計問題についての意見を述べたが、その意見表明のみが唯一のチャンネルであった。会計の諸問題の解明と二者選択的な事柄の決定は、財務省内の会計と報告書の方法論会議で論議された。この会議には、産業、教育機関、研究所から主要な会計専門家が参画した。

今日のリトアニアでは、ビジネス事業の多様化した所有形態が出現し、私的なビジネス活動が急増したため、会計のサービスとコンサルタントに対する需要が高まってきている。会計専門家たちは、体制転換した経済環境における自分たちの役割の意義を深く認識しつつある。変化した条件のもとでは、これまでの旧会計規制は新しいビジネス活動に適合しないことが明白となり、新しいアイデアが会計専門家の中から徐々に生まれつつある。

こうした背景のもとでLBAAが設立された。LBAAには、約3,000人の会計士、コントローラー (controller), 財務部長 (finance officer), 会計と監査に関心をもつその他の人々が結集している。LBAAは、新聞『会計と管理』(Accounting and Control, Apskaita ir Kontrole) を1ヵ月に2回発行している。また、LBAAはイギリスにおける職業会計団体と連携している。1993年、LBAAは監査人 (auditor) のための研修コースを開設した。監査人となるためには、1992年1月にできた財務省のものと監査委員会 (Audit Commission) から公認資格を得る必要

があるが、LBAAの研修コースはそのための補助的・補完的なコースとなる。

LBAAの外に、私的経理会社（private accounting firm）も出現してきている。これらの会社は、多少の混乱を伴いながらも、会計についての見解を自由に公表している。それは、会計についての画一的な発言しかなかった自由のないソビエト時代と対照的なものとなっている。

表3 リトアニアの会計担当者構成

セクター	%
農業	19
建設業	15
製造業	27
公益事業	8
貿易と商業	13
運送と通信業	6
その他	12
N=27,000	

(出所) [2] 53頁。

1990年の時点で、リトアニアには、表3にみるような構成で約27,000人の会計担当者（accounting worker）がいる。1,000人に対して8人の会計担当者ということになる。会計担当者のうち8,000人は、高等教育を修了した会計士（accountant）と呼ばれる人である。1,000人に対して2人の会計士ということになる。リトアニアではいま、会計に対する潜在的な需要が高まってきている。しかし、職業会計士（qualified accountant）のための職業団体も、監査人会議所（chamber of auditors）もまだ存在しない（[2] 52～53頁）。

#### (9)

今日のリトアニアでは、会計の高等教育を学ぶことのできる教育機関は少ない。現存するのはつぎの機関である。すなわち、①Vilnius University, ②Kaunas Faculty of Vilnius University, ③Kaunas Agricultural Academy, ④Kaunas Vytautas Magnus University である。昼夜課程、通信課程も設けられている。勉学期間は4～5年である。いままでのところでは、リトアニアでの会計研究の中心は①のビリニュス大学であり、1956～1991年間に、4,000人以上の学生がこの大学を卒業した。リトアニアの第2の都市であるカナウスの④の大学は、1991年にリトアニアの国外離散者からの援助で設立された大学である。

会計技術者（accounting technician）、簿記係（bookkeeper）のための課程は、成人教育（further education）のカレッジで行われている。勉学期間は2～3年である。1946～1991年間に、50,000人以上の学生がこの課程を修了している。

高等教育の改革は、1993/4学年度より実施されている。それは、4年間の課程で、一般教育2年、専門教育2年からなる4年の期間である。課程は、12年の初等教育と中等教育の全教科を修了した学生に対して開かれている。

LBAAの各支部を通しての会計教育の活動を除けば、計画経済から市場経済への移行から生ずる需要に適合した会計人の養成のための、会計の統一されたプログラムはまだない（[2] 53頁）。

(10)

経済システムの再建期における会計改革の課題を明確にし、その課題を解決していこうとしているとき、国の中央機関でつくられる会計法規は大きな意義をもつ。このことは1992年の会計原則法令にもみられる。たとえば、外部会計（財務会計）は中央機関によって規制されるが、他方で、内部会計（管理会計、原価計算）は企業で発展させていくことを指向している。だがまだ、その指向の中には、個々のビジネス事業が内部会計用にその最適で選択でき得る主な会計手続きのパッケージをつくろうとしている。ここに、会計手続きを厳しく中央から規制しようとする、これまでのソビエトの影響が投影されている。しかし、管理会計や原価計算のシステムを設計し、それを現実化していく技能と責任をもった会計人はいない。

また、ソビエト会計の旧ヒナ型勘定科目表に対して僅かに修正を施したものが<sup>12)</sup>、リトアニアで利用されている。そして、この勘定科目表の利用は強制されてはいないけれども、それとの関連で新しい会計規制が設けられようとしている。

これまでのリトアニアの会計改革は、会計に関係する人々の小集団のボランタリーな努力で実施されてきた。これから必要なことは、20代や30代の人々の力であり、くわえて、外国からの知的支援である。

さらに、会計人は市場経済における活動経験に不足している。国際的な企業を拡大し、会計に関するEU指令、国際会計基準を深く理解することが必要である。

会計改革は、現在、国民経済の不安定性、ハイパーインフレーション、所有形態の変化、新しい企業の出現、低水準のコンピュータ会計、有能な会計人の不足などによって阻害されている。したがって、リトアニアにとって、発達した市場経済で採用されている会計実践が適切なものであるのか、あるいはその採用が可能であるのか、といった問題が依然として残されている（[2] 53～54頁）。

12) ロシアにおいても、ソビエト会計の旧ヒナ型勘定科目表を基礎にして、新しい勘定科目表がつけられている。詳しくは [21] [25] を参照。

## (11)

リトアニアは、政治的には独立したけれども、ソ連邦を構成した旧共和国のひとつの経済地区としてまだ継続している。それは、輸出（農産物）と輸入（石油、産業部品）の双方についてのその市場がこれまでのソ連邦に依存しているからである。そして、国の産業生産高の僅か2%が、ハード・カレンシー市場（西側諸国のそれ）で販売されているに過ぎない。こうした事柄がロシア連邦やその他の旧ソ連邦共和国の政治的・経済的不安定性はリトアニアにも影響し、このことがリトアニアにおける市場経済への移行戦略のための計画立案を困難にしている。だが、リトアニアの社会経済的制度のフレームワークは、中央集権的経済から非中央集権的経済への移行を十分に示している。つまり、計画経済の構造は取り除かれ、市場経済の基礎がつくられつつある。

では、この計画経済からの方向転換に際して、会計改革のいかなるアプローチがあり得るのか。この場合、理論的には、この会計改革に対してつぎのようなアプローチが考えられる。

第1のアプローチ：若干の修正を前提にしたソビエト会計システムの存続。

第2のアプローチ：特定の外国の会計システムの採用。

第3のアプローチ：リトアニアの法体系に基づいたオリジナルな会計システムの創出。

第1のアプローチが表面的には代替的になり得る見解と思われるかも知れない。会計人の多くはソビエト会計システムに慣れており、会計テキストも会計課程もソビエト会計システムと関係するからである。しかし、ソビエト会計システムは強度の中央集権的計画経済のためのシステムであり、その漸次的な修正はあまり実践的なものとはならない。

ソビエト会計システムからの脱却にとっての主要な障害は、リトアニアでは他国の会計実践の知識と会計経験が全く知られていなかったことである。長い間、この国は市場経済における会計発展から完全に孤立していた。西側の会計テキストも会計刊行物もこの国には入ってこなかったし、西側の会計人と会計知識の相互交流もなかった。特定の外国の会計システムを提案でき得る会計人もいない。こうした理由から、リトアニアで市場経済を急進的に創出して、そのための会計システムを構築するという第2のアプローチも実行不可能に近い。

ともあれ、リトアニアではさきにみた会計原則法令が制定され、それは1993年1月1日から適用されて会計改革の第一歩を踏み出した。そこでまず、この新しい法令が会計実務家たちによって深く理解され、つぎに、この施策と会計実践とが調整され、そして、企業の会計人の職業的知識を改善していかなければならない。だが、新しい会計法令は、単に会計のフレームワークのみを定めたものに過ぎない。したがって、この法令を軸にして、発達した市場経済の動態を反映でき得る会計上の新しい定義、概念、基準などが整理されていく必要がある。

現時点では、新しい会計法令の基本原則を補強するためには、つぎのものが必要である。す

なわち、①新しいヒナ型勘定科目表、②新しい財務諸表様式、③新しい会計実践についての教示資料のパッケージである。

最終的には、リトアニアにおいて、どのような型の市場経済が出現するのか、また、それに対応するどのような型の会計システムが構築されるのか、ということはいま考えることは容易ではない。差し当たり、西欧型の会計が導入されていくことになるかも知れないが、ビジネス企業経営でその会計データを合理的に活用できるような客観的な条件はまだない。つまり、西欧型の会計は形式的には採用されているようにみえるかも知れない。だが、同時に、熟考の機会（breathing space）がまだある。つまり、十分に作動する市場経済への移行が終わる前に、西欧型の会計の方法を深く学ぶ期間はある（[2] 54～56頁）。

### おわりに

『文献』からあきらかになった以上のリトアニアの会計改革をみると、それは新生ロシアでいま行われている会計改革の指向と極めて類似している<sup>13)</sup>。「独立国家共同体会計・監査人協会」に入っておらず、独自の会計改革を行っているリトアニアではあるが、長期間にわたってソビエト会計を採用していたため、このソビエト型会計からの脱却の基本的な指向は、同一の環境にある新生ロシアのそれと同じものとならざるを得ないのかも知れない。

また、ソ連邦に併合されたリトアニアと条件を異にするとはいえ、中欧の旧社会主義諸国もソビエト型会計に影響された会計をこれまで採用してきた。そしてこれらの国でもいま同じような環境のもとで会計改革が行われており、ソビエト型会計の残滓を払拭しようとしている<sup>14)</sup>。

そこで、現在最も関心のある事柄は、会計改革の過程を経てリトアニア、ロシア、中欧の国々のポスト・ソビエト型会計がどのような型の会計に軟着陸しようとしているのか、という

13) この小論では、リトアニアの会計改革とロシアのそれとを比較することはしなかった。前者の資料不足により、その詳細な内容がまだ不明だからである。だが、ロシアでは、ハイパーインフレーション、西側の会計知識・経験を身につけた会計人の不足といった環境のもとで、ロシア財務省内の会計方法論会議などを中心にして、ヒナ型勘定科目表、財務諸表様式、小企業用の簡略的会計システム、会計と報告書規程などを制定し、また公認会計士制度の導入、会計人養成プログラムの策定などを行っており、さらに会計法草案や監査法草案も示されている。よって、ロシアの会計改革の指向とリトアニアのそれとは極めて類似しているといえる。ただし、リトアニアでは、先に会計原則法令を法律として成立させ、後にその内実を規定しているのに対して、ロシアではそれとは逆に、先に会計と報告書に関する規程などをつくり、後にそれらを含む会計法を法律として成立させようとしている。この点に、両国の会計改革の指向の相違をみることができる。なお、ロシアにおける会計改革については、[10] [11] [12] [17] [19] [20] [21] [22] [23] [24] [25] を参照されたい。

14) たとえば、[1] を参照されたい。



ことであろう。この課題の解明はさきにみたように容易なことではない。だが、最後に、この残された問題について多少触れて置きたい。

表4 イギリス会計モデルとドイツ会計モデル

産業発展に対する 国家の態度	イギリスモデル 「第1波」の産業国家：イギリス	ドイツモデル 「第2波」の産業国家：ドイツ
第1次的影響		
①国家政策	自由放任主義 (アダム・スミス)	保護貿易主義 (フリードリヒ・リスト)
②国家の役割	独占の排除 競争の保護 (私的事象の会計)	産業の促進 (国家関心事の会計)
③産業の融資	私的投資家	銀行
④会計規制	私的規制 (勘定科目表なし)	法律 (国家規制) (勘定科目表あり)
第2次的影響		
⑤会計方針	ビジネス・コミュニティ重視	公的政策重視
⑥利益	配当可能利益	課税可能利益
⑦財務諸表	私的投資家の要請	国家と銀行の要請
⑧自己資本政策	秘密積立金なし	補足資本の創出 (債権者保護)
⑨減価償却政策	経済的耐用年数の測定 定額法	租税有利の方法 (投資奨励) 定率法
⑩法規	私的投資家のための真実 かつ公正な概観 経済的	法律順守 法律的

(出所) [2] 62頁。

『文献』は、リトアニアの会計改革を論じた章とは別の箇所で、つぎのような考えを示している。すなわち、それぞれの国における経済発展のアプローチの相違は各国の会計モデルの様相に相違をもたらし、その会計モデルの相違は企業の会計方針の選択に相違をもたらしてきている。これまでの歴史においてヨーロッパには、第1波としてイギリス型会計があらわれ、第2波としてドイツ型会計があらわれた。このふたつの会計モデルの主要な特質は表4のようになる。これに対してその後、表5のような特質をもったソビエト型会計が第3波としてあらわれた。だが、体制転換により、このソビエト型会計またはそれに影響された会計を採用していた国々がいま、市場経済への移行とともに会計改革をすすめ、新しい会計システムを構築している。問題は、この会計改革がどのような指向で実施され、改革後の新しい会計システムがどのような型となるのか、ということである。が、『文献』では、この問題に対する明確な答えは避けている。たとえば、ドイツ会計モデルで一見改革しているように見える中欧においても、

「中欧の会計システムがドイツのモデルに従って発展しつつあると予見するのは早計である」という（[2] 4頁）。その代わりに、創出されようとしている市場経済の型、現実の国際資本市場の動向、外国からの資本・技術援助などにも影響される各国での会計改革の進展を見極めることが、いまは必要であるとしている。われわれも同感である。

表5 ソビエト会計モデル

産業発展に対する 国家の態度	ソビエトモデル 「第3波」のヨーロッパ後発国
第1次的影響	
①国家政策	加速度的産業発展 (スターリン)
②国家の役割	産業の管理 (国家によって決定される会計)
③産業の融資	国家予算
④会計規制	国家規制(法律) (勘定科目表あり)
第2次的影響	
⑤会計方針	中央機関の要請
⑥剰余	国家予算への充当
⑦財務諸表	中央の計画と統制の要請
⑧基金政策	基金に対する資産
⑨減価償却政策	企業から国家予算へのcash outflow
⑩法規	国家資源の保全
⑪指向	世襲的

(出所) [2] 66頁。

たしかに、国の法律による会計規制、勘定科目表の制定などを内容とする会計改革が行われているリトアニアやロシアをみると、これらの国はドイツ型会計改革に向けて進展しているように思われる。このことから、これらの国では、ポスト・ソビエト型会計の軟着陸点はドイツ型会計の一変種となる可能性もないではない<sup>15)</sup>。だが、この会計改革においては国際会計基準やEU指令などを参考にしているし、他方、モデルにしようとする先進資本主義諸国の会計も国際的な調和化がなされて流動的である。また、たしかに、創出されようとしている商品市場、金融市場、証券市場、資本市場などの実態が新しい会計システムの在り方にも影響を与えるし、会計システムは資本・技術の輸出とともに国際移転することもあるので、どの国がどの

15) とくにロシアでは、その会計の歴史において、ドイツ、フランス、イタリアの会計思考とりわけドイツのそれを摂取してきた経緯がある。そして「アングロ・アメリカン型会計は1990年代の初めからロシア会計に大きな影響を与え始めている」([3] 70頁)に過ぎない。このため、ロシア会計から、ドイツ、フランス、イタリアの会計思考を取り除くことはできない、ともいわれている。この点については、[3]を参照されたい。

程度の資本・技術を低迷している旧社会主義諸国へ提供するのも注目する必要がある。したがって、こうした事柄をも視野に入れながら、リトアニア、ロシアそして中欧の会計改革を引き続き追求し、そして残された問題も解明していく必要があろう。

### 引用文献

- [1] Accounting Reform in Central and Eastern Europe, OECD, 1991.
- [2] Accounting in Transition, Edited by Neil Garrod and Stuart McLeay, 1996.
- [3] В. Я. Соколов, Европейское влияние на русскую учетную мысль, (Бухгалтерский учет), No.2, 1996.
- [4] 岡本武, 転換期リトアニアの経済問題ー市場経済化の現状と課題ー, 《ロシア・ユーラシア経済調査資料》, No. 754, 1995.
- [5] 溝端佐登史, 『ロシア経済・経営システム研究』, 法律文化社, 1996.
- [6] 森章, 社会主義と原価計算, 敷田禮二編著『新しい原価計算論』所収, 中央経済社, 1988.
- [7] ー, 十月革命からベレストロイカまでのソ連会計をどうみるかー会計と経済体制の論議によせてー, 《会計理論学会年報》, No.5, 1991.
- [8] ー, ソビエト会計の終焉, 遠藤孝・角瀬保雄編『現代会計: 課題と展望』所収, ミネルヴァ書房, 1993.

### 《ロシア東欧貿易調査月報》

- [9] ロシアの会社形態, 11月号, 1995.
- [10] 森章, 市場経済化のロシアの企業会計制度ーロシアにおける企業会計制度の構築ー, 11月号, 1995.

### 《明治大学社会科学研究所紀要》

- [11] 森章, 旧ソ連の市場経済移行期における会計改革ー減価償却を中心としてー, 第31巻第2号, 1993.
- [12] ー, ロシアにおける体制転換と会計改革ー会計方針を中心としてー, 第35第2号, 1997.

### 《経理知識》

- [13] 森章, ソ連における帳簿組織の発展, 第68号, 1989.
- [14] ー, ベレストロイカのもとでの新しいソ連会計士団体の誕生, 第69号, 1990.
- [15] ー, 新しいソ連会計士団体の設立とその基調, 第70号, 1991.
- [16] ー, ソビエト会計の終焉と旧ソ連会計学界の混迷, 第71号, 1992.
- [17] ー, 新生ロシアにおける会計改革ー財務諸表を中心としてー, 第72号, 1993.

### 《明大商学論叢》

- [18] 森章, ソ連における会計の指導機構と会計責任者について, 第67巻第2号〜7号, 1985.
- [19] ー, ロシアにおける新しい財務諸表様式, 第76巻第1号, 1994.
- [20] ー, ふたつの固定資産再評価ーソビエトとロシアの場合ー, 第76巻第2号, 1994.
- [21] ー, ロシアの新しい勘定科目表, 第77巻第1号, 1994.
- [22] ー, ロシアにおける会計改革の最近の動向, 第77巻第2号, 1994.

- [23] —, ロシアにおける新しい監査制度の構築, 第77巻第3・4号, 1995.
- [24] —, ロシアにおける固定資産再評価, 第78巻第1・2・3号, 1996.
- [25] —, ロシアの勘定科目表の修正について, 第78巻第4号, 1996.